

ENERGIALADVOKATES ELEANORAS ŠARPSTONES

[ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 11. decembrī (1)

Lieta C-460/07

Sandra Puffer

pret

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – taksas, ko izmanto daļēji privātiem mērķiem un daļēji ar nodokli apliekamas uzņēmējdarbības mērķiem – Tiesības atskaitīt priekšnodokli no celtniecības izmaksām – Iekasāšana izmantošanai uzņēmējdarbībā ar tīlītāju visa priekšnodokļa atskaitīšanu un ar nodokli apliekama privāta izmantošana vai pro rata priekšnodokļa atskaitīšana atkarībā no proporcijas, kādā izmanto uzņēmējdarbībā vai privāti vajadzībām – Vienlīdzīga attieksme – Valsts paredzētā izņēmuma no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu spēkā esamība

1. Saskaņā ar Kopienas tiesisko regulējumu PVN jomā, kā to interpretējis Tiesa, personai, kas ceļojuma taksas daļēji izmantošanai ar nodokli apliekamā uzņēmējdarbībā un daļēji privāti vajadzībām, ir tiesības nodot visu mājās savam uzņēmumam, tādējādi iegūstot tīlītāja tiesības atskaitīt visu ar celtniecību saistīto PVN kā priekšnodokli. Tad personai ir jāuzskata pašas privāti s mājās daļas izmantošana par pakalpojumu pret atlīdzību, kas apliekams ar PVN. Pat šādā gadījumā šā kārta var sniegt personai finansiālu priekšrocību, salīdzinot ar personu, kas ceļojuma taksas mājās, kuru neizmanto ar nodokli apliekamā uzņēmējdarbībā un par kuru tādējādi nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

2. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu Austrijas Verwaltungsgerichtshof (Augstākā administratīvā tiesa) jautā, vai šā priekšrocība ir saderīga ar vienlīdzīgas attieksmes principu vai Kopienas tiesību normām par valsts atbalstu. Tā arī uzdod jautājumus par to, vai ir spēkā valsts paredzētais izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ko piemēroja pirms Kopienas tiesiskā regulējuma PVN jomā spēkā stāšanās, bet kas pēc tam tika grozīts, pamatojoties uz kādāini interpretētu Tiesas judikatūru.

Atbilstošās Kopienas tiesību normas

Pamata tiesību normas

3. Tiesvedība valsts ties attiecas uz mājās, kas uzcelta laikā no 2002. līdz 2004. gadam, tādēļ attiecīgais Kopienas tiesiskais regulējums ir Sestā PVN direktīva (2).

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu (3) PVN ir jāmaksā par "preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams". Atbilstoši 11. panta A. daļas 1. punkta a) apakšpunktam (4) summa, kurai uzliek nodokli, parasti ir visa saņemtais atlīdzības summa.

5. Tomēr atbilstoši 17. panta 2. punktam (5) nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā ("maksājama nodoklis"), PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs ("priekšnodoklis"), ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem (maksājamiem) darījumiem. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu (6) tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams (proti, brīdī, kad ir saņemta samaksa, nevis kad ir piegādāta produkcija).

6. Tā kā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas vienīgi attiecībā uz piegādēm, kas izmantotas ar nodokli apliekamiem darījumiem, šādas tiesības nerodas, ja piegādes izmantotas darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, proti, tiem, kas paši uzskaitīti Sestās direktīvas 13. pantā (7), vai tiem darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā – kas nav veikti par samaksu vai kurus nav veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams.

"Jauktās" izmantošanas problēmas

7. Vairākas tiesību normās tiek risinātas problēmas, kas varētu rasties tāpēc, ka ar nodokli apliekamas preces vai pakalpojumi, kas piegādāti nodokļu maksātājam, jebkāda iemesla dēļ tiek izmantoti daļēji ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai un daļēji citiem mērķiem. Ir skaidrs, ka šādā situācijā ir svarīgi nošķirt ar nodokli apliekamus darījumus no citiem darījumiem un noteikt attiecību starp priekšnodokļa atskaitīšanu un maksājamo nodokļa aprēķināšanu.

8. Tiek aplūkoti divi "jauktās" izmantošanas veidi. Pirmkārt, ir situācijas, kurās nodokļu maksātājs saņem piegādes, veicot uzņēmējdarbību, un izmanto tās daļēji uzņēmējdarbības vajadzībām un daļēji vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmējdarbību. Otrkārt, ir situācijas, kurās uzņēmums veic gan ar nodokli apliekamus, gan ar nodokli neapliekamus darījumus.

9. Pirmkārt, attiecībā uz privātiem mērķiem izmantotiem ražošanas līdzekļiem un tam pielīdzināmām situācijām Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā (8) ir noteikts: "Ja nodokļu maksātājs savam vai tās personas privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk? nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienots vērtības nodoklis attiecīgajam precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzliko par piegādi par samaksu."

10. Līdzīgi attiecībā uz pakalpojumiem 6. panta 2. punktā (9) noteikts:

"Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personas privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienots vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātam vajadzībam vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībam.

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes.”

11. Tādējādi šie divi noteikumi, no kuriem var atkāpties saskaņā ar 6. panta 2. punktu, nozīmē – ja nodokļu maksātājs uzņēmējdarbības ietvaros pats no sevis saņem preces vai pakalpojumus, bet izmanto tās mērķim, kas nav saistīts ar uzņēmējdarbību, un ir atskaitījis priekšnodokli par šim mērķim saņemtajam piegādēm, par šo darījumu viņam ir jāsamaksā PVN.

12. Šādos gadījumos summu, kurai uzliek nodokli, nosaka atbilstoši 11. panta A. daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktam (10), saskaņā ar kuru tā ir:

“[..]

b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. punktā [..], šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

c) piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam;

[..].”

13. Otrkārt, Sestās direktivas 17. panta 5. punktā (11) ir regulētas situācijas, kurās nodokļu maksātājs preces vai pakalpojumus izmanto gan darījumiem, par kuriem PVN ir jāatskaita, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms. Šādas situācijas saskaņā ar pirmo daļu “atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem”.

14. Saskaņā ar otro daļu šā [proporcionalitā] daļa galvenokārt tiek noteikta saskaņā ar 19. pantu (12), kas būtībā to definē kā daļskaitli, ko veido, darījumu, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, apgrozījumu dalot ar kopājo apgrozījumu (13).

15. Turklāt Sestās direktivas 20. panta 1. un 2. punktā (14) noteikts, ka priekšnodokļa atskaitījumu apmērs ir jākoriģē, ja nepieciešams:

“1. Šākotnājo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) ja pāc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu [..].

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstā bāzes tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nākamajos gados attiecībā pret tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt

I?dz pat 20 gadiem.”

Tiesas judikat?ra attiec?b? uz “jauktu” ražošanas l?dzek?u izmantošanu

16. Tiesai vair?kk?rt ir bijusi iesp?ja apsv?rt iepriekš min?to Sest?s direkt?vas normu interpret?ciju attiec?b? uz “jauktu” ražošanas l?dzek?u izmantošanu, it ?paši ?ku izmantošanu – p?d?jais ir spriedums liet? *Wollny*. Citi noz?m?gi spriedumi ir pie?emti liet?s *Lennartz*, *Armbrecht*, *Bakcsi*, *Seeling* un *Charles* (15).

17. Spriedum? liet? *Lennartz* Tiesa iedibin?ja principu, ka nodok?u maks?t?jam, kas izmanto preces uz??m?jdarb?b?, šo pre?u ieg?šanas br?d? rodas ties?bas atskait?t priekšnodokli saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. pantu, lai cik neliela b?tu uz??m?jdarb?b? izmantot? da?a (16).

18. Spriedum? liet? *Seeling* Tiesa nol?ma, ka gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js izmanto priv?t?m vajadz?b?m da?u no ?kas, kas kopum? veido vi?a uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, š? izmantošana j?uzskata par ar nodok?iem apliekamu pakalpojumu sniegšanu (saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2) punktu) un to nevar uzskat?t par ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu (kura b?tu atbr?vota no nodok?a saska?? ar 13. panta B. da?as b) punktu) (17).

19. Spriedum? liet? *Charles* Tiesas virspal?ta apstiprin?ja judikat?ru, it ?paši skaidri nor?dot, ka gad?jum?, kad ražošanas l?dzek?us izmanto gan uz??m?jdarb?b?, gan priv?tos nol?kos, nodok?u maks?t?js saist?b? ar PVN var izv?l?ties i) vai nu piln?b? iek?aut šos l?dzek?us sava uz??muma akt?vos, ii) vai ar? tos piln?b? saglab?t sav? priv?taj? ?pašum?, t?d?j?di tos piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, iii) vai ar? iek?aut tos uz??muma akt?vos tikt?l, cikt?l tie tiek faktiski izmantoti uz??m?jdarb?b?. Šaj? kontekst? t? nol?ma, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus, kas liedz nodok?u maks?t?jam piln?b? pieš?irt savam uz??mumam ražošanas l?dzek?us un vajadz?bas gad?jum? nekav?joties un piln?b? atskait?t par š?das preces ieg?di maks?jamo PVN (18).

20. Visbeidzot, spriedum? liet? *Wollny* Tiesa piekrita, ka gad?jum?, kad ?ku, kas veido da?u no nodok?u maks?t?ja uz??muma akt?viem, izmanto da??ji priv?tiem nol?kiem, ar nodok?iem apliekamo pakalpojuma sniegšanas apm?ru saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu var apr??in?t k? procentu no ?kas kop?j?m ieg?des un celtniec?bas izmaks?m, kas veido priv?tai izmantošanai pieš?irto da?u, saska?? ar 20. pantu iev?rojot s?kotn?jo atskait?jumu kori??šanas periodu. T? nor?d?ja, ka š?ds risin?jums ir nodok?u maks?t?ju un gala pat?r?t?ju vienl?dz?bas interes?s, ?aujot nov?rst situ?cijas, kad ar nodokli neapliek gala izmantošanu (19).

21. Tom?r j?nor?da, ka Komisija Padomei ir izteikusi priekšlikumu Direkt?v? 2006/112 iestr?d?t jaunu 168.a pantu (20) š?d? redakcij?:

“Ja ieg?d?jas, ce?, atjauno vai b?tiski p?rveido nekustamo ?pašumu, ties?bu uz nodok?a atskait?šanu s?kotn?j? izmantošana, kas iesp?jama tad, kad nodoklis k??st maks?jams, tiek attiecin?ta tikai uz to ?pašuma da?u, kuru faktiski lieto vajadz?b?m, kas ?auj pretend?t uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu.

Atk?pjoties no 26. panta pras?b?m [(21)], izmai?as pirmaj? da?? min?taj? nekustam? ?pašuma lietojuma da?? ?em v?r?, iev?rojot nosac?jumus 187., 188., 190. un 192. pant? [(22)], lai piel?gotu ties?bu uz nodok?a atskait?šanu s?kotn?jo izmantošanu.

Otraj? da?? min?t?s izmai?as ?em v?r? dal?bvalsts noteikt? laika period? atbilstoši 187. panta 1. punktam [(23)] attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jums.”

22. Paskaidrojuma rakst? nor?d?ts, ka ieteiktais jaunais pants ir paredz?ts, lai preciz?tu

ties?bu uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu izmantošanu, ieg?stot vai b?v?jot nekustamo ?pašumu, kuru paredz?ts izmantot gan uz??m?jdarb?bai, gan ar to nesaist?tiem m?r?iem vai ar? ekonomiski l?dzv?rt?g?m darb?b?m ar š?du ?pašumu. S?kotn?j? atskait?šana b?tu attiecin?ma tikai uz ?pašuma faktisko lietojumu t?diem dar?jumiem, kas ?auj pretend?t uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu. Jaukta izmantojuma gad?jumos piln?gs un t?l?t?js atskait?jums vairs neb?tu iesp?jams, bet piel?gojuma sist?ma ?autu ?emt v?r? gan lietojuma palielin?jumu, gan samazin?jumu uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Ar š?du sist?mu piel?gošan?s laikposm? b?tu aizst?ts nodoklis par lietojumu priv?t?m vajadz?b?m saska?? ar Direkt?vas 2006/112 26. pantu (l?dzv?rt?gi Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktam), un t?s darb?ba b?tu l?dz?ga, un t? tiktu piem?rota vienlaic?gi ar jau sp?k? esošo sist?mu, ar kuru kori?? atskait?jumus, ?emot v?r? procentu?lo attiec?bu izmai?as starp dar?jumiem, kurus apliek ar nodok?iem, un tiem, kuri ir atbr?voti no nodok?iem.

“P?rejas” ties?bu normas attiec?b? uz iz??mumiem no atskait?šanas

23. Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? (24) noteikts, ka Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana, bet preciz?, ka nodoklis nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bas nol?k? veiktiem izdevumiem, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

24. Lai regul?tu situ?ciju l?dz Padomes l?muma pie?emšanai, 17. panta 6. punkta otraj? da?? ir noteikts: “L?dz br?dim, kad iepriekšmin?t?s normas st?jas sp?k?, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?.”

25. T? k? apl?kojam?s ties?bu normas faktiski nav pie?emtas, joproj?m ir piem?rojami p?rejas noteikumi.

Atbilstoš?s Austrijas ties?bu normas

26. Iesniedz?jtiesa paskaidro, ka divi 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli, turpm?k tekst? – “*UStG*”) noteikumi, kas savstarp?ji p?rkl?jas, aizliedz PVN priekšnodok?a atskait?šanu attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, ko izmanto priv?t?m vajadz?b?m.

27. Pirmk?rt, 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?? paredz?ts aizliegums atskait?t PVN attiec?b? uz izdevumiem, kas radušies nodok?u maks?t?jam saist?b? ar vi?a priv?to dz?vi, taj? skait? *inter alia* attiec?b? uz izdevumiem par vi?a paša m?ju. Š? ties?bu norma ir bijusi nemain?ga vis? attiec?gaj? laika period?.

28. Otrk?rt, 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts attiecas uz atskait?jumiem saist?b? ar nekustamo ?pašumu. Tad, kad Sest? direkt?va st?j?s sp?k? Austrij? p?c t?s pievienošan?s Kopienai (25), saska?? ar šo ties?bu normu nebija at?auts veikt jebk?dus priekšnodok?a atskait?jumus attiec?b? uz ?kas da?u, ko nodok?u maks?t?js izmantoja sav?m priv?tas dz?ves vietās vajadz?b?m. P?c groz?jumu veikšanas 1997. gad? “jauktas” izmantošanas ?kas var piln?b? uzskat?t par t?d?m, kas veido da?u no uz??muma akt?viem. Tom?r saska?? ar *UStG* 6. panta 1. punkta 16) apakšpunktu, 6. panta 2. punktu un 12. panta 3. punktu, apskatot tos kop?, ?kas da?as izmantošana priv?t?m vajadz?b?m ir no PVN atbr?vots dar?jums (t?d?j?di izsl?dzot priekšnodok?a atskait?jumu).

29. Darba dokumentos attiec?b? uz groz?jumiem ir skaidri nor?d?ts, ka saska?? ar Kopienas Tiesas judikat?ru ?kas, ko izmanto nodok?u maks?t?ja priv?t?m vajadz?b?m, var g?t nodok?u priekšroc?bu un ka ir paredz?ts iz??mums, lai nov?rstu š?du nev?lamu nodok?u atvieglojumu attiec?b? uz priv?to sf?ru.

30. Šīet, ka nodok?u iest?des uzskata, ka spriedums liet? *Seeling* (ka nekustam? ?pašuma, kas veido da?u no uz??muma akt?viem, priv?tu izmantošanu nevar uzskat?t par iz??muma iznom?šanas vai iz?r?šanas situ?ciju(m) neietekm? situ?ciju Austrij?, jo uz aizliegumu atskait?t attiecas Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a.

31. Var piemin?t, ka kopš laika perioda, kas attiecas uz šo lietu, valsts paredz?tais iz??mums attiec?b? uz uz??m?jdarb?bas veikšanai pieš?irtas ?kas priv?tu izmantošanu, saska?? ar kuru nav at?auts atskait?t priekšnodokli, ir divreiz groz?ts (26) un Padome ir at??vusi Austrijai, atk?pjoties no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta, neiek?aut ties?b?s atskait?t PVN tos izdevumus, kas saist?ti ar prec?m un pakalpojumiem, ja tie vair?k nek? 90 % apm?r? izmantoti nodok?u maks?t?ja vai t? darbinieku priv?t?m vajadz?b?m vai izmantoti ar uz??m?jdarb?bu nesaist?tiem pas?kumiem (27).

Fakti, proced?ra un l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu

32. Laika period? no 2002. gada novembra l?dz 2004. gada j?nijam Sandra Pufere [*Sandra Puffer*] uzb?v?ja m?ju ar peldbaseinu un pazi?oja nodok?u iest?dei, ka vi?a m?jas da?u iznom?s biroja vajadz?b?m, par ko j?maks? PVN. Uz??m?jdarb?bas m?r?iem izmantot? ?kas da?a bija aptuveni 11 %. Pufere iek??va visu ?ku savos uz??muma akt?vos un, atsaucoties uz spriedumu liet? *Seeling*, l?dza atskait?t visu PVN priekšnodokli, ko samaks?jusi saist?b? ar ?kas celtniec?bu. Nodok?u iest?de neat??va nek?dus atskait?jumus attiec?b? uz peldbaseinu. Attiec?b? uz p?r?jiem ?kas celtniec?bas izdevumiem t? at??va atskait?t [priekšnodokli] tikai t?d? apm?r?, kas atbilst uz??m?jdarb?b? izmantotajiem 11 %.

33. Pašreiz Puferes apel?cijas s?dz?ba ir sasniegusi *Verwaltungsgerichtshof*.

34. Pirmk?rt, vi?a apgalvo, ka saska?? ar Kopien? Tiesas judikat?ru vi?a dr?kst iek?aut visu ?ku savos uz??muma akt?vos, piln?b? atskaitot priekšnodokli.

35. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar spriedumu liet? *Seeling* nodok?u maks?t?js priv?t?m vajadz?b?m izmantojamas ?kas da??m var piem?rot PVN priekšnodok?a atskait?šanu, ja p?r?j? ?kas da?a tiek izmantota ar nodok?iem apliekamu dar?jumu veikšanai. Ja vi?š uzce? m?ju priv?tai lietošanai, vi?š t?d?j?di piln?b? var atskait?t PVN priekšnodokli, ja vismaz viena telpa tiek izmantota uz??m?jdarb?bai. Izmantošana priv?t?m vajadz?b?m tiek aplikta ar PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu, bet š? nodok?a piem?rošana tiek sadal?ta uz desmit gadiem. T?d?j?di past?v atš?ir?ga attieksme atkar?ba no t?, vai persona ir nodok?u maks?t?ja. Ab?s situ?cij?s ir gala lietošana, bet Sest? direkt?va nodok?u maks?t?jam sniedz priekšroc?bu, kas veido apm?ram 5 % no m?jas izmaks?m un apm?ram 25 % no visa PVN priekšnodok?a, turpretim š?da priekšroc?ba nav pieejama citiem pilso?iem identisk? gala lietošanas situ?cij? (28). T?d?? iesniedz?jtiesa jaut?, vai Sest?s direkt?vas noteikumi ir pretrun? Kopien? vienl?dz?gas attieksmes principam. Ja š?du ties?bu normu b?tu pie??mis Austrijas likumdev?js, t?, iesp?jams, b?tu pretrun? Feder?l?s konstit?cijas 7. panta 1. punkt? noteiktajam vienl?dz?gas attieksmes principam. Turkl?t pat nodok?u maks?t?ju starp? valsts ties?bu normas, ar kur?m transpon? Sesto direkt?vu, noš?ir to personu priv?t?s dz?vojam?s m?jas, kuru apgroz?jumu apliek ar nodok?iem, un to (piem?ram, ?rstu), kuru apgroz?jums ir atbr?vots no nodok?iem, t?d?j?di trauc?jot konkurencei, jo nodok?u maks?t?js, kura apgroz?jums ir piln?b? atbr?vots no nodok?iem, nevar atskait?t priekšnodokli par priv?tu m?ju, pamatojoties uz vienas telpas izmantošanu uz??m?jdarb?b?. Tas b?tu pretrun? EKL 87. pantam, ar kuru tiek aizliegts valsts atbalsts.

36. Otrķrt, Pufere apgalvo, ka šis nav gadījums, kur Austrijai ir tiesības paturēt spēkā esošo izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 6. punktu.

37. Iesniedzītiesa norāda, ka UStG 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa ir palikusi nemainīga kopš Sestās direktivas stāšanās spēkā Austrijā (un tādēļ uzskata, ka uz šo normu attiecas Sestās direktivas 17. panta 6. punkta "standstill" klauzula ["atturīšanās no jebkādas darbības" klauzula]). 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts ir grozīts, bet ar noliku saglabāt to pašu izņēmumu no atskaitīšanas par privāti izmantojamām ēkām daļēji. Tikai vāls spriedums liet *Seeling* noskaidrojās, ka ēkām izmantošanu privāti vajadzības nevar uzskatīt par darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa. Saskaņā ar spriedumu liet *Holböck* (29) "standstill" klauzulu var attiecināt uz grozīto tiesību normu, ja tādēļ bēdības ir vienāda ar iepriekšējo tiesību normu. UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta grozītā versija, skatot kopā ar 6. panta 1. punkta 16) apakšpunktu, bēdības ir vienāda ar sākotnējo versiju, un tādēļ ir balstīta uz vienādiem likumdevēja nolūkiem. Tomēr, ja "standstill" klauzula neattiecas uz grozīto versiju, rodas jautājums, vai grozījums varētu ietekmēt arī savstarpēji pārkāpējos 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļas noteikumu spēkā esamību.

38. Šajā kontekstā *Verwaltungsgerichtshof* jautā:

"1) Vai [Sestās direktivā], it īpaši tās 17. pants, ir pretrunā Kopienas pamattiesībām (vienlīdzīgā attieksmes principam Kopienas tiesībās), jo izraisa to, ka nodokļu maksātājs īpašumu – dzīvojamā objektu, ko viņš izmanto privāti vajadzības (patēriam), – var iegādāties aptuveni par 5 % lētāk nekā citi Kopienas pilsoņi, turklāt šīs priekšrocības galīgā summa palielinās līdz ar attiecīgā dzīvojamā objekta iegādes un būvniecības izmaksu kopumu? Vai šāds pārkāpums rodas arī tādēļ, ka nodokļu maksātājs īpašumu – dzīvojamā objektu, ko viņš izmanto privāti vajadzības, ja šie īpašumi kaut nedaudz tiek izmantoti arī saistībā ar viņu uzņēmējdarbību, – var iegādāties aptuveni par 5 % lētāk nekā citi nodokļu maksātāji, kuri savas privāts dzīvojamās mēģas uzņēmējdarbībai neizmanto nemaz?

2) Vai valsts tiesību normas, ar kurām transponē Sesto direktīvu, it īpaši tās 17. pantu, ir pretrunā EKL 87. pantam, jo ar tām nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darbījumus, tiek piešķirta 1. jautājuma minētā priekšrocība attiecībā uz īpašumiem, ko viņi izmanto privāti vajadzības, taču šī priekšrocība nav piešķirta nodokļu maksātājiem, kuru darbības ar nodokli neapliek?

3) Vai Sestās direktivas 17. panta 6. punkta iedarbība izpaužas arī tad, ja valsts likumdevējs valsts tiesību normu attiecībā uz izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (šajā gadījumā [UStG] 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), kas ir balstīta uz Sestās direktivas 17. panta 6. punktu, groza ar skaidru nodomu saglabāt šo izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, un no valsts tiesībām izriet, ka šis izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saglabāšana, bet tikai vāls pamanītais Kopienas tiesību (šajā gadījumā Sestās direktivas 13. panta B. daļas b) punkts) kādāinas interpretācijas dēļ valsts tiesībās ir ieviesta norma, kura, apskatot to izolēti, saskaņā ar Kopienas tiesībām (Sestās direktivas 13. panta B. daļas b) punkta interpretācijā [spriedums liet *Seeling*]) atļauj veikt atskaitījumu?

4) Gad?jum?, ja atbilde uz 3. jaut?jumu ir noliedzoša, vai uz “standstill” klauzulu (Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts) balst?ta iz??muma no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (1994. gada UStG 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?a) iedarb?bu var ierobežot, ja valsts likumdev?js groza vienu no div?m savstarp?ji p?rkl?još?m ties?bu norm?m ([UStG] 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?a un [UStG] 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), ar ko aizliedz atskait?jumus, un p?c tam ner?kojas t?l?k, jo ir atkl?jis savu k??du ties?bu piem?rošan??”

V?rt?jums

39. Pufere, *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkar?g? nodok?u pal?ta) (atbild?t?ja pamata liet?) un Komisija Tiesai ir iesniegušas rakstveida un mutv?rdu apsv?rumus. Tiesas s?des laik? Austrijas vald?ba atbalst?ja *Unabhängiger Finanzsenat* apsv?rumus.

40. Š?s lietas dal?bnieku pieejas b?tiski atš?iras t?pat k? to atbildes uz uzdotajiem jaut?jumiem. Pufere un Komisija piekr?t pie??mumam, ka saska?? ar Sesto direkt?vu nodok?u maks?t?jiem ir ?auta izv?le piln?b? iek?aut ražošanas l?dzek?us uz??muma akt?vos, piln?gi un nekav?joties atskaitot priekšnodokli. Savuk?rt *Unabhängiger Finanzsenat* un Austrijas vald?ba (turpm?k tekst? – “Austrijas iest?des”) apgalvo, ka Kopienu ties?bu aktos nav pras?bas at?aut š?du izv?li, bet saska?? ar tiem dr?kst atskait?t tikai to izmaksu da?u, kas atbilst [šo l?dzek?u] izmantošanai uz??m?jdarb?b?.

41. T?p?c, pirms piev?ršos uzdotajiem jaut?jumiem, es apl?košu Austrijas iest?žu viedokli.

Austrijas iest?žu viedoklis

42. *Unabhängiger Finanzsenat* apgalvo, ka Sest?s direkt?vas formul?jumam nav nepieciešams paskaidrojums un ka tam nav Tiesas pieš?irt?s interpret?cijas.

43. Saska?? ar 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu priekšnodokli var atskait?t, ja *preces un pakalpojumi, uz ko tas attiecas, tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem dar?jumiem*. Saska?? ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu uz??m?jdarb?bas akt?vu priv?ta izmantošana ir uzskat?ma par ar nodokli apliekamu dar?jumu *gad?jum?, ja priekšnodoklis par šiem akt?viem ir atskait?ms* (30). T?tad vispirms ir j?nosaka uz??m?jdarb?bas un priv?t?s izmantošanas da?as, kas ?aus noteikt atskait?m? priekšnodok?a da?u. Priv?ta izmantošana b?s ar nodokli apliekams dar?jums tikai tikt?l, cikt?l t? attiecas uz izmantošanai uz??m?jdarb?b? ieg?d?t?m prec?m, par kur?m var?tu izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (31). Iek?aušana uz??muma akt?vos pati par sevi nevar b?t ties?bu uz nodok?a atskait?šanu rašan?s pamat?, jo tad nosac?jums “ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms” zaud?tu noz?mi. T?p?c Austrijas iest?des apgalvo, ka ražošanas l?dzek?us piln?b? var iek?aut uz??m?jdarb?bas akt?vos, tikl?dz tie ir ieg?d?ti, dodot ties?bas uz nodok?u atskait?šanu attiec?b? uz to da?u, kas attiec?gaj? laika br?d? ir pieš?irta ar nodokli apliekamai izmantošanai uz??m?jdarb?b? (kas var b?t pat 0 %), iev?rojot s?kotn?j?s atskait?šanas kori??šanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu, lai atspogu?otu izmantošanas uz??m?jdarb?b? un priv?t?m vajadz?b?m proporciju izmai?as atskait?šanas period?.

44. Pamatojoties uz iepriekš minēto, Austrijas iestādes nepiekrīt Tiesas nostājai (32), ka persona, kas preces izmanto daļēji uzņēmējdarbā un daļēji privātā vajadzībā un kas atskaitījusi iegādes brīdā samaksāto PVN pilnībā vai daļēji, pilnībā izmanto preces ar nodokli apliekamo darījumu mērķiem 17. panta 2. punkta izpratnē un tādējādi tai ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli. Tās uzskata, ka Tiesa ieviesusi nepamatotu un apveida tiesību akta interpretāciju, secinot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no vāļiem ar nodokli apliekamiem darījumiem privātas izmantošanas veidā.

45. Papildus Austrijas iestādes mēģina atspēkot vairākus citus argumentus, ko, pēc to domām, varētu uzskatīt par tādām, kas atbalsta atskaitīšanas tiesības pilnā apmērā "jauktas" izmantošanas situācijās. Sestās direktivas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta, no vienas puses, un 17. panta 5. punkta, no otras puses, salīdzinošais izskaidrojums, ko sniedzis enerģētiskais advokāts Džeikobs [Jacobs] secinājumos lietā *Charles* (33), ir pretrunīgs un veidots tikai, lai izvairītos no sarežģījumiem, kas rodas atskaitīšanas pilnā apmērā situācijā. Secinājumos lietā *Seeling* (34) no paskaidrojošā paziņojuma Komisijas priekšlikumam par Sesto direktīvu, ka maksājams nodoklis saskaņā ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu bija "paši izvēlēti k? alternatīva priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojumam, viš neatbalsta atskaitīšanas tiesības pilnā apmērā visās preču "jauktas" izmantošanas situācijās. Gadījumā, kad nodokļu maksātājs "jaukti" izmanto šķidrumu un veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, maksājams nodoklis par privāto izmantošanu būtu atšķirīgs katru gadu atkarībā no apgrozījuma, ko radījuši šie darījumi (saskaņā ar 17. panta 5. punktu paredzēto *pro rata* sistēmu), nevis no privātās izmantošanas daļas, un tas būtu absurds rezultāts.

46. Es varu saprast Austrijas iestāžu atsauci uz šādiem apveida argumentāciju lietās *Lennartz* 26. punktā. Tajā Tiesa norāda, ka "uzskatāms, ka persona, kas izmanto preces daļēji ar nodokli apliekamu uzņēmējdarbības darījumu mērķiem un daļēji privātā vajadzībā un kas preču iegādes brīdā saņemusi atpakaļ iepriekš samaksāto PVN pilnībā vai daļēji, pilnībā izmanto preces ar nodokli apliekamu darījumu mērķiem 17. panta 2. punkta izpratnē. Līdz ar to šai personai principā ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli, ko tā samaksājusi preču iegādes brīdā". Tomēr Tiesa šo formulējumu nekad nav atkārtojusi. Atsauces uz to ir pārfrāzētas tādējādi, ka, "ja nodokļu maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko izmanto gan profesionālos, gan privātos nolūkos, par uzņēmuma pašumu, par šo preču pirkumu ir nekavējoties un pilnībā jāatskaita maksājams PVN priekšnodoklis" (35). Tas, man šķiet, ir viss, ko Tiesa jebkad ir vāļusies teikt, neraugoties uz, iespējams, neveiksmīgo formulējumu spriedumā lietā *Lennartz*.

47. Galvenais jautājums tomēr ir pamata atšķirība pieejā starp Tiesas iedibināto judikatūru un alternatīvo Austrijas iestāžu piedāvāto analīzi, kas abas mēģina atrisināt problēmu, kā saskaņot tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli par precēm, ko izmantos ar nodokli apliekamiem darījumiem, ar to, ka nenovēršami daļa no precēm galu galā tiks izmantota citiem mērķiem, nekā sākotnēji plānots.

48. Šajā sakarā es neuzskatu, ka Sestās direktivas normas ir tik skaidras, ka Tiesas interpretācija attiecībā uz tām ir lieka. Šķiet liekulīgi, ka to apgalvo Austrijas iestādes, tajā pašā laikā piedāvājot savu interpretāciju uz vairāku lappušu ar pamatīgiem rakstveida argumentiem. Ja būtu šāda skaidrība, būtu bijis pietiekami citēt pašas tiesību normas.

49. Man šķiet, ka atšķirīga pieeja ir balstīta uz atšķirīgu izpratni par preču iekaušanas uzņēmuma aktīvos jēdzienu. Lai arī Sestās direktivas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir atsauce uz precēm, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, tiesību aktos faktiski nav definēti preču iekaušanas šājos aktīvos jēdzieni. Šis jēdziens ir attēstījis judikatūrā sākot ar spriedumu lietā *Lennartz*. Pārfrāzējot šo spriedumu, iekaušana notiek

gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds darbojas (t?gad – ne k? priv?tpersona), ieg?st preces savas saimniecisk?s darb?bas m?r?iem (kas, protams, var ietvert gan ar nodokli apliekamus dar?jumus, gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus).

50. Tiesai š?da iek?aušana (ar nosac?jumu, ka var pier?d?t t?s patiesumu, ?emot v?r? visus apst?k?us, bet ne?emot v?r? faktisko da?u, ko izmanto uz??m?jdarb?b? (36)) nosaka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – un ir pamats turpm?k?s priv?tas izmantošanas aplikšanai ar nodok?iem. Statuss, k?d? darbojas persona pre?u ieg?šanas br?d?, un m?r?is, kuram preces ir ieg?tas, nosaka, vai š?s preces atrodas saimniecisk?s darb?bas sf?r? un t?d?j?di uz t?m attiecas PVN noteikumi, vai priv?t?s darb?bas sf?r?, uz ko neattiecas t?l?ki PVN noteikumi. Pirmaj? gad?jum? t?s v?l var tikt p?rceltas uz priv?to sf?ru ar nosac?jumu, ka tiek samaks?ts nodoklis (t?d? apm?r?, k?d? bija atskait?ms priekšnodoklis, jo saimniecisk? darb?ba tiek aplikta ar nodok?iem), t?d?j?di saglab?jot nodok?u neitralit?ti nodok?u maks?t?jam. Otraj? gad?jum? jebkura p?rcelšana uz uz??m?jdarb?bas sf?ru ir sod?ma: priekšnodoklis, ko nedr?kst?ja atskait?t, jo ieg?šana bija paredz?ta priv?tiem m?r?iem, piln?gi noteikti nekad nav atg?stams, bet pre?u v?rt?ba (taj? skait? neatg?stamais priekšnodoklis) veidos da?u no ar nodokli apliekam?s summas, ja preces tiks izmantotas ar nodokli apliekamu dar?jumu m?r?iem (37).

51. Tom?r, ja esmu sapratusi pareizi, Austrijas iest?des uzskata, ka iek?aušana uz??m?jdarb?bas akt?vos var b?t vienk?rši “tur?šanas” darb?ba. Tikt?l, cik?l preces ir paredz?tas priv?tai lietošanai, t?s tom?r var tikt iek?autas nodok?u maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?, bet t?s rad?s (izmantojot kori??šanas meh?nismu) ties?bas uz nodok?a atskait?šanu tikai tad, ja turpm?k t?s faktiski izmantos uz??m?jdarb?bas m?r?iem.

52. Š?dai interpret?cijai par labu run? vair?ki punkti. To izmantojot, var izvair?ties no tr?kumiem, kas rakstur?gi p?rcelšanai no priv?t?s uz uz??m?jdarb?bas sf?ru, k? ar? izvair?ties no finansi?l?m priekšroc?b?m nodok?u maks?t?jam, kas ir š?s lietas dzi??k? b?t?ba. T?pat t? š?ietami nerada nek?das nopietnas neatbilst?bas probl?mas PVN sist?mas b?t?bai, k? tas redzams no š?s interpret?cijas l?dz?bas ar groz?jumiem, ko pašreiz ierosin?jusi Komisija (38).

53. Tom?r šis skaidrojums liedz nodok?u maks?t?jiem ties?bas veikt t?l?t?ju atskait?šanu gad?jumos, kad ir atlikta izmantošana uz??m?jdarb?b? ar pirms tam esošu priv?tu izmantošanu. Un, lai ar? tas ir piem?rots visp?r?jai PVN sist?mai, šaj? sakar? tam nek?d? gad?jum? nav dodama priekšroka attiec?b? pret interpret?ciju, kas ietverta Tiesas past?v?gaj? judikat?r?, un tas noteikti nav pamatots ar ties?bu aktu skaidro formul?jumu.

54. Es neuzskatu, ka Austrijas iest?žu kritika par judikat?ru ir pamatota.

55. Tiesa uzskata, ka uz??m?jdarb?bas akt?vos iek?aut?s preces j?uzskata par prec?m, kas tiek izmantotas uz??m?jdarb?bas m?r?iem. T?d?j?di uz??m?jdarb?ba, kur nodok?u maks?t?js pieg?d? preces un pakalpojumus pats sev t?d? paš? veid?, k? vi?š pieg?d?tu jebkuram citam gala pat?r?t?jam, k??st par ar nodok?iem apliekamu priv?tu izmantošanu. Tom?r patiesi tas ir tikai tad, ja ir bijušas s?kotn?j?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, un šo ties?bu apm?rs ir atkar?gs no ar nodokli apliekamo un no nodok?a atbr?voto dar?jumu proporcij?m, kuras nodok?u maks?t?js veic kopum?. Tas izskaidro nosac?jumu “ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms”, un skaidrojumu ?ener?ladvok?ta Džeikobsa secin?jumu liet? *Charles* 59. un 60. punkt?. Turkl?t man š?iet, ka š? punkta k??dina izpratne Austrijas iest?d?m ir ??vusi ieraudz?t pretrunas fakt?, ka gad?jum?, kad nodok?u maks?t?js veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus, vi?a priekšnodok?a atskait?jumu par ?pašumu, ko vi?š izmanto gan uz??m?jdarb?b?, gan priv?t?m vajadz?b?m, var kori??t, pamatojoties uz ar nodokli apliekamu/no nodok?a atbr?votu savstarp?jo attiec?bu, un to nenoteiks tikai uz??m?jdarb?bas/priv?t? savstarp?j? attiec?ba. Visbeidzot, ?ener?ladvok?ta Džeikobsa atsaucis uz paskaidrojošo zi?ojumu priekšlikumam par Sesto direkt?vu – lai gan rindkop?s, ko vi?š cit?ja,

nav skaidri norādīts nolūks "jauktas" izmantošanas gadījumos atbaidīt atskaitīšanu pilnā apmērā – noteikti ir saderīgas ar šādu nolūku un to ierosinošas.

56. Beidzot iztirzāt šo jautājumu, es neesmu pārliecināta, ka Austrijas iestāžu argumenti sniedz pamatojumu izmaiņu veikšanai Tiesas iedibinātajā judikatūrā šajā jomā. Labākajā gadījumā tie sniedz alternatīvu analīzi, kurai ir savas stiprās puses, bet kas nekādā gadījumā, kā tiek mēģināts to pasniegt, nav vienīgā un neizbēgamā tiesību aktu interpretācija. Ja Tiesa tomēr uzskatītu, ka izmaiņu veikšana ir iespējama, šī lieta būtu jāizskata plašākā sastāvā, atkaroti uzsākot mutvārdu procesu. Šāds gadījums būtu ieteicams uzaicināt pārrīcētājus dalībvalstīs iesniegt savus apsvērumus, jo šis jautājums skar visu PVN sistēmu. Tomēr es redzu, ka neviena cita dalībvalsts, izņemot Austriju, nav uzskatījusi par nepieciešamu reaģēt uz *Unabhängiger Finanzsenat* rakstveida apsvērumiem šajā lietā.

57. Tāpēc es apskatīšu ierosinātos jautājumus, pamatojoties uz to, ka Tiesas sniegtā Sestās direktīvas interpretācija attiecībā uz "jauktas" izmantošanas precēm netiek apstrīdēta.

Pirmais jautājums: vienlīdzīga attieksme

58. Nav apstrīdams, ka nodokļu maksātājs, kam ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli par precēm, ko viņš iegūst un iekauj savā uzņēmumā, un pēc tam pakāpeniski maksā nodokļus par šo preču privāto izmantošanu, var baudīt vairākus ēdamu finansēto priekšrocību, salīdzinot ar citu personu, kas iegūst līdzīgas preces kā privātpersona un tādēļ nevar atskaitīt nekādu priekšnodokli (39). Šīs priekšrocības būtu vienmēr, lai gan tās precīzais apmērs būtu atkarīgs no vairākiem mainīgajiem (40). Tāpēc nav nepieciešams paust viedokli par iesniedzējtiesas aprēķinu, ka Austrijā tā var sasniegt 25 % no kopējā PVN vai 5 % no kopējā izmaksām nekustamā īpašuma gadījumā. Pietiekami atzīt, ka pastāv vairāki ēdama atšķirīga attieksme.

59. Saskaņā ar vienlīdzīgas attieksmes principu līdzīgas situācijās nedrīkst aplūkot atšķirīgi, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota (41). Ēmot vairākus apskatāmos apstākļus – vai nodokļu maksātājs un privātpersona ir līdzīgas situācijās un vai atšķirīgā attieksme pret tiem ir objektīvi pamatota?

60. Nodokļu sistēma, ko piemēro uzņēmuma aktīvu privātai izmantošanai, ir jāizveidota, lai mazinātu daudz ievērojamo nevienlīdzīgu attieksmi, kas rastos, ja nodokļu maksātāji privātā vajadzībā varētu izmantot aktīvus, par kuriem tie pilnībā atskaitījuši priekšnodokli, bez tālākas atskaitīšanas par PVN. Tomēr mazākās nevienlīdzīgas attieksmes esamību nevar vienkārši pamatot ar to, ka nav ievērojamo nevienlīdzīgas attieksmes. Ir jāpierāda, ka tā rodas, pamatojoties uz objektīvu atšķirīgu situāciju, kas attiecas uz atšķirīgo attieksmi.

61. Šajā lietā es piekrītu Komisijai, ka nodokļu maksātājs un privātpašnieks ir atšķirīgās situācijās. Privātpašnieka gadījumā pašums pilnīgi un noteikti ir paredzēts privātai izmantošanai. Nodokļu maksātājs to daļēji izmanto uzņēmējdarbības mērķiem, bet var mainīt izmantojamās daļas. Gadījumos, kad PVN veido preču, tās skaitīšanas izdevumu un nekustamā īpašuma, iegādes un uzturēšanas izmaksu daļu, tas noteikti ir jāsedz gala "patērētājam" – personai, kas preces izmanto privātā vajadzībā, bet attiecībā uz nodokļu maksātāju PVN ir jāpaliek pilnīgi neitrāls. Nodokļu maksātājam, kas preces iegūst kā privātpersona, noteikti ir jāmaksā tās pats PVN kā personai, ko neapliek ar nodokli. Ja viņš pēc tam vēl izmantot šīs preces uzņēmējdarbībā, viņš nevar atbrīvoties no šīs nodokļa, kas savukārt apgrūtina viņa uzņēmējdarbību veidā, kas nav savienojams ar prasību par PVN neitralitāti nodokļu maksātājiem un kas viņu nostāda nelabvēlīgākā situācijā, salīdzinot ar citiem konkurētspējīgiem nodokļu maksātājiem (42). Tieši šī iemesla dēļ – un, kā to norāda Pufere, pilnībā

apzinoties sekas, – Tiesa ir skaidri noteikusi, ka nodok?u maks?t?jam ir j?b?t izv?lei iek?aut “jauktas” izmantošanas preces uz??muma akt?vos ar tai sekojošu priv?tas izmantošanas aplikšanu ar nodokli.

62. Komisija v?rš uzman?bu ar? uz to, ka nodok?u maks?t?ji nav tikai uz??m?ji, kas sniedz ieguld?jumu Eiropas Kopienu m?r?? veicin?t saimniecisk?s darb?bas att?st?bu un šaj? sakar? uz?emas atseviš?s riskus attiec?b? uz saviem akt?viem, bet ar? PVN iekas?t?ji, kas ir atbild?gi par t? samaksu nodok?u iest?d?m. Tie, kas vienk?rši izmanto vai pat?r? preces, nevar piepras?t identisku attieksmi ar [nodok?u maks?t?jiem] visos ar PVN saist?tajos jaut?jumos.

63. T?p?c es uz iesniedz?jtiesas pirmo jaut?jumu atbild?tu noliedzoši.

Otrais jaut?jums: valsts atbalsts

64. Iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai t? pati priekšroc?ba, cikt?l t? attiecas uz nodok?u maks?t?jiem, kas veic ar PVN apliekamus dar?jumus, bet neattiecas uz tiem, kuru dar?jumi ir no t? atbr?voti, ir uzskat?ma par valsts atbalstu, kas ir aizliegts saska?? ar EKL 87. pantu. Prec?z?k, t? jaut?, vai Sesto direkt?vu transpon?još?s valsts ties?bu normas, kur?s paredz?ta š?da relat?va priekšroc?ba, ir pretrun? EKL 87. pantam.

65. Sakar? ar jaut?juma formul?jumu j?izsaka divas ievada piez?mes.

66. Pirmk?rt, Tiesai sniegt? inform?cija liek dom?t, ka šobr?d sp?k? esoš?s Austrijas ties?bu normas *nepie?auj* š?du rezult?tu. Patiesi, tikai t?d? gad?jum?, ja ties?bu aktos ir aizliegts nekav?joties un piln?b? atskait?t priekšnodokli apskat?m?s lietas apst?k?os, valsts tiesas uzdotsais trešais un ceturtais jaut?jums, š?iet, attiecas uz lietu. Ja tas t? ir, otrais jaut?jums pašreiz?j? formul?jum? b?tu piln?b? hipot?tisks. Tom?r valsts ties?bu normu interpret?cija ir valsts tiesas kompetenc?, t?p?c es apl?košu šo jaut?jumu, pie?emot, ka t? pamata premisa ir pareiza.

67. Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkt? nodok?u maks?t?js ir defin?ts k? “jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu”, tas ir, visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisko darb?bu, br?vo profesiju darb?bas un ilglaic?ga materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu, lai no t? g?tu ien?kumus, “neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta”. T?nad persona, kas veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus, ir “nodok?u maks?t?js” ties?bu akta izpratn?. Tom?r tai nav nevienas no t?m ties?b?m vai pien?kumiem, kas ir personai, kura veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, un uz vi?u neattiecas neviena no PVN piem?rošanas sek?m, kas attiecas uz otro no min?taj?m person?m. ?sum?, attiec?b? uz PVN t? faktiski ir t?d? paš? situ?cij?, k?d? t? ir sav? priv?taj? darb?b?.

68. Manupr?t, uz jaut?jumu var atbild?t tikai noliedzoši.

69. EKL 87. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka “ar kop?jo tirgu nav sader?gs nek?ds atbalsts, ko pieš?ir dal?bvalstis vai ko jebk?d? cit? veid? pieš?ir no valsts l?dzek?iem un kas rada vai draud rad?t konkurences izkrop?ojumus, dodot priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai, cikt?l t?ds atbalsts iespaido tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m”. Saska?? ar past?v?go judikat?ru valsts atbalsta kvalific?šana š?s normas izpratn? ir atkar?ga no visu šaj? noteikum? paredz?to nosac?jumu izpildes. Pirmk?rt, tam j?b?t saist?tam ar valsts intervenci vai valsts l?dzek?u izmantošanu. Otrk?rt, šai intervencei j?b?t t?dai, kas var ietekm?t tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m. Trešk?rt, šim pas?kumam j?b?t t?dam, ar ko tiek rad?ta priekšroc?ba t? sa??m?jam. Ceturtk?rt, tam j?b?t t?dam, ar ko tiek izkrop?ota konkurence vai ar? tiek rad?ti draudi to izkrop?ot (43).

70. Šaj? liet? atš?ir?go attieksmi starp uz??m?jiem, kas veic tikai ar nodokli apliekamus dar?jumus, un tiem, kas veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus (j?piebilst, ar vair?kiem starpposma pas?kumiem, kas attiecas uz tiem, kuri veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus), nevar attiecin?t uz vienu valsti vair?k nek? uz citu. T? ir Kopienu saska?ojošo ties?bu aktu izveidot?s PVN sist?mas neat?emama sast?vda?a, kura vien?di j?ievieš vis?s dal?bvalst?s. T?tad šeit nav “valsts intervences” vai tirdzniec?bas ietekm?šanas starp dal?bvalst?m. Komisija papildina, ka sa??m?jam pieš?irtajai priekšroc?bai saska?? ar Tiesas judikat?ru ir j?b?t selekt?vai, kas nav t?da pas?kuma gad?jum?, kurš, lai ar? sniedz sa??m?jam priekšroc?bu, ir pamatots ar t?s sist?mas b?t?bu vai visp?r?jo sh?mu, kuras da?u tas veido (44). T? k? pirmie tr?s nosac?jumi nav izpild?ti, atš?ir?g? attieksme nav pretrun? EKL 87. pantam.

71. J?nor?da, ka atbr?vojumu sist?ma ir izveidota t?, lai samazin?tu konkurenci starp ar nodokli apliekam?m pieg?d?m un no nodok?a atbr?vot?m pieg?d?m, t?d?j?di jebkura atš?ir?ga attieksme pret diviem uz??m?jiem, kas veic attiec?g?s pieg?des, vairum? gad?jumu (45) neizkrop?os konkurenci.

Trešais jaut?jums: UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta groz?jumi

72. Redakcij?, kas bija sp?k? 1995. gada 1. janv?r? un p?c tam, UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkt? bija noteikts: “Pieg?des un citi pakalpojumi saist?b? ar ?ku ieg?di, b?vniec?bu vai uztur?šanu tiek uzskat?ti par veiktiem uz??m?jdarb?bas m?r?os, cikt?l par tiem sniegt? atl?dz?ba veido darb?bas izmaksas vai profesion?los izdevumus saska?? ar tiesisko regul?jumu par ien?kuma nodokli”.

73. Apm?r?, k?d? š?da ties?bu norma rad?ja iz??mumu no ties?b?m uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu attiec?gaj? laika posm?, to var?tu saglab?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu l?dz tam laikam – v?l nezin?mam –, kam?r Padome nolemtu, attiec?b? uz k?diem izdevumiem ties?bas uz nodok?a atskait?šanu nav piem?rojam.

74. Tiesa ir noteikusi, ka gad?jum?, kad p?c Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k? dal?bvalsts veic groz?jumus ties?bu aktos, lai samazin?tu at?auto iz??mumu apm?ru, t?d?j?di piel?gojot tos visp?r?jai atskait?šanas sist?mai, kas paredz?ta Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkt?, ir j?uzskata, ka uz šiem ties?bu aktiem attiecas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t? atk?pe (46). Turpretim, ja groz?jumu rezult?t? palielin?s at?auto iz??mumu skaits, š?di novirzoties no direkt?vas m?r?a, uz tiem neattiecas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t? atk?pe un t?d?j?di tie ir pretrun? 17. panta 2. punktam (47).

75. Tom?r š?iet, ka šaj? liet? saska?? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu notika tas, ka iz??mums no ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu situ?cij?s, kur?s princip? bija uzliekams maks?jamais nodoklis (tas ir, uz??m?jdarb?b? iek?autu akt?vu priv?ta izmantošana), tika p?rveidots par atbr?vojumu no aplikšanas ar nodokli, radot neiesp?jam?bu atskait?t priekšnodokli.

76. *Verwaltungsgerichtshof* atsaucas uz sprieduma liet? *Holböck* (48) 41. punktu, kur? Tiesa apstiprin?ja judikat?ru, b?t?b? nosakot, ka valsts pas?kums, kas ir pie?emts p?c “standstill” klauzul? noteikt? datuma, netiek autom?tiski izsl?gts no atk?pes, kas ir noteikta attiec?gaj? Kopienu akt?. Atk?pe attiecas uz noteikumiem, kas p?c b?t?bas ir identiski iepriekš?jiem ties?bu aktiem vai kas tikai samazina vai atce? iepriekš?jos ties?bu aktos esošo š??rsli Kopienu ties?bu un br?v?bu izmantošanai. “Savuk?rt t?di ties?bu akti, kas balst?ti uz cit?d?ku lo?iku nek? iepriekš?j?s ties?bas un ievieš jaunas proced?ras, nav piel?dzin?mi min?taj? Kopienu akt? nor?d?taj? datum? past?vošiem ties?bu aktiem.”

77. Es varu vien?gi piekrist Komisijai, ka groz?jumi Austrijas ties?bu aktos, kas ir aprakst?ti

l?gum? sniegt prejudici?lo nol?mumu, š?iet, ietilpst kategorij?, kas ir min?ta iepriekš?j? punkta p?d?j? teikum?. Šaj? sakar? š?iet, ka tam, vai valsts likumdev?js pie??ma groz?jumus, balstoties uz pareizu vai k??daiņu Kopienu ties?bu aktu interpret?ciju, nav noz?mes liet?. Tom?r spriedums liet? *Seeling* tikt?l, cikt?l akt?vu priv?ta izmantošana, par ko bijis atskait?ts priekšnodoklis, nav uzskat?ma par iznom?šanu vai iz?r?šanu, kas ir atbr?vota no nodok?a, bet ir j?uzskata par ar nodokli apliekamu pašpieg?di, neaizliedz groz?jumus, kas, š?iet, ir veikti.

Ceturtais jaut?jums: sekas attiec?b? uz UStG 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?u

78. Valsts tiesa v?las zin?t, vai UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta groz?jumi noz?m?, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? noteikt? “standstill” klauzula uz šo normu neattiecas, vai no t? izriet, ka š?s klauzulas aizsardz?bu zaud? ar? 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?? paredz?tais “savstarp?ji p?rkl?jošais” iz??mums no atskait?šanas.

79. Pufere apgalvo, ka 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?a – kur? b?t?b? paredz?ts, atsaucoties uz ien?kuma nodok?a tiesisko regul?jumu, ka iztikas l?dzek?i, ieskaitot priv?tu dz?vojamo plat?bu, nevar b?t ties?bu uz nodok?a atskait?šanas pamat?, – faktiski neattiecas uz m?jas b?vniec?bas izdevumiem vai katr? zi?? s?kotn?ji netika š?di interpret?ta.

80. Min?t?s ties?bu normas noz?m?bas noteikšana, protams, ir valsts tiesas kompetenc?. L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu t? apraksta 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktu un 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?u k? “savstarp?ji p?rkl?jošas” normas, bet neizskaidro, k?d? m?r? t?s ir savstarp?ji atkar?gas vai neatkar?gas. Man š?iet skaidrs, ka, ja 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?? noteiktais iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu t? interpret?cijai un/vai piem?rošanai ir atkar?gs no 2. punkta 1) apakšpunkt? noteikt? iz??muma esam?bas un ja p?d?jais no abiem min?tajiem ir pretrun? Sest?s direkt?vas noteikumiem, tad 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?ai b?s attiec?gas sekas. Tom?r, ja tas ir neatkar?gs iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas bija sp?k? pirms 1995. gada un kopš t? laika nav main?ts, tad “standstill” klauzula uz to attiecas.

81. Visbeidzot, es atkal nor?d?tu, ka iesniedz?jtiesas trešais un ceturtais jaut?jums, š?iet, ir balst?ts uz atš?ir?gu premisu no t?s, kas ir otr? jaut?juma pamat?. Otraj? jaut?jum? ir pie??mums, ka Austrijas tiesiskais regul?jums ?auj nodok?u maks?t?jiem iek?aut nekustamo ?pašumu uz??muma akt?vos un izmantot piln?gu un t?l?t?ju atskait?šanu t?d? apm?r?, k?d? uz??mums veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, kurpretim trešaj? un ceturtaj? jaut?jum? ir pie??mums, ka Austrijas tiesiskais regul?jums š?du atskait?šanu aizliedz. Šie jaut?jumi ir j?atrisina valsts tiesai.

Secin?jumi

82. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es iesaku Tiesai atbild?t uz iesniegtajiem jaut?jumiem š?di:

1) tas, ka nodok?u maks?t?jam saska?? ar Kopienu PVN direkt?v?m ?auts piln?b? un nekav?joties atskait?t priekšnodokli par ?pašumu, ko vi?š ieg?st un iek?auj sav? uz??mum?, p?c tam pak?peniski maks?jot nodok?us par š? ?pašuma priv?tu izmantošanu, nav pretrun? vienl?dz?gas attieksmes principam, pat ja vi?š t?d?j?di sa?em noz?m?gu finansi?lu priekšroc?bu, sal?dzinot ar citu personu, kas ieg?st l?dz?gu ?pašumu k? priv?tpersona un t?d?? nevar atskait?t nek?dus priekšnodok?us;

2) valsts ties?bu akti, ar kuriem transpon? Kopienu PVN direkt?vas, lai at?autu nodok?u maks?t?jiem š?du priekšroc?bu, nav pretrun? EKL 87. pantam;

3) Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punkt? noteikt? “standstill” klauzula neattiecas uz

situācijā, kurā iepriekšējais izmums no tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu gadījumā, kad princips bija piemērojams maksājuma nodoklis, ir pārvērtēts par atbrīvojumu no maksājuma nodokļa, radot neiespējamo atskaitīt priekšnodokli;

4) ja iepriekšējais izmums no tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ir tādējādi pārvērtēts par atbrīvojumu un tādējādi uz to neattiecas Sestās direktivas 17. panta 6. punkta "standstill" klauzula, tad šī "standstill" klauzula neattieksies arī uz jebkuriem citiem izmumiem, kas to interpretējai un/vai piemērošanai ir atkarīgi no iepriekšējā izmuma esamības. Tomēr "standstill" klauzula attiecas uz neatkarīgu izmumu, kas bija spēkā, pirms minētā direktīva stājās spēkā attiecīgajā dalībvalstī, un kas kopš tā laika nav mainīts.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., vairākkārt grozīta; turpmāk tekstā – "Sestās direktīva"). No 2007. gada 1. janvāra tā ir aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kuras mērķis ir skaidri un racionāli izklāstīt piemērojamos noteikumus, lietderīgi pārstrādājot struktūru un formulējumu, lai gan princips neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas pastāvošajos tiesību aktos. Tādējādi savstarpējās atsauces Direktīvas 2006/112 noteikumos nenozīmē identisku formulējumu līdzvērtīgiem Sestās direktīvas noteikumiem.

3 – Skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu.

4 – Skat. Direktīvas 2006/112 73. pantu.

5 – Skat. Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu.

6 – Skat. Direktīvas 2006/112 167. pantu.

7 – Skat. Direktīvas 2006/112 131.–137. pantu. It pašī Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā ir paredzēts atbrīvojums nekustamā pašuma iznomāšanai vai izīrēšanai; tomēr 13. panta C daļas a) punktā dalībvalstīm atļauts dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties uzlikt nodokli šādai iznomāšanai vai izīrēšanai (Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta 1) apakšpunkts un 137. panta 1. punkta d) apakšpunkts).

8 – Skat. Direktīvas 2006/112 16. pantu.

9 – Skat. Direktīvas 2006/112 26. pantu.

10 – Skat. Direktīvas 2006/112 74. un 75. pantu.

11 – Skat. Direktīvas 2006/112 173. pantu.

12 – Skat. Direktīvas 2006/112 174. un 175. pantu.

13 – Tomēr saskaņā ar 17. panta 5. punktu dalībvalstis var zinām mērķa grozīt šo noteikumu. It īpaši ir paredzēta iespēja veikt atsevišķu uzskaiti uzņēmējdarbības ar nodokli apliekamiem darījumiem un ar nodokli neapliekamiem darījumiem un iespēja noteikt priekšnodokļa atskaitamo apmēru, pamatojoties uz preču vai pakalpojumu izmantojumu – piemēram, attiecībā uz precēm, no kurām pusi izmantoja ar nodokli apliekamos darījumos un pusi – ar nodokli neapliekamos darījumos, var atskaitīt pusi no priekšnodokļa neatkarīgi no abu darījumu daļu relatīvās vērtības.

14 – Skat Direktīvas 2006/112 184.–192. pantu.

15 – Tiesas 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp.); 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp.); 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp.); 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp.); 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp.) un 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp.).

16 – It īpaši skat. sprieduma 26.–28. un 35. punktu.

17 – Skat. sprieduma 40.–56. punktu.

18 – Skat. sprieduma 23. un 36. punktu.

19 – Skat. sprieduma 20.–53. punktu, it īpaši 48. un 53. punktu.

20 – 2007. gada 7. novembra COM(2007) 677, galīgā redakcija, priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza dažus noteikumus 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 1. panta 11. punkts.

21 – Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam.

22 – Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 20. panta 2., 3., 4. un 6. punktam.

23 – Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta otrajai un trešajai daļai.

24 – Skat. Direktīvas 2006/112 176. pantu.

25 – Proti, 1995. gada 1. janvārī. Nav strīda par to, ka, lai arī 1994. gada *UStG* formāli stājās spēkā tajā pašā dienā, apskatāmo tiesību normu pieņemšana bija vienkārši iepriekšējo normu, kuras nebija mainītas kopš 1977. gada, atkārtota ieviešana. Tāpēc nevar būt runas par šo normu spēkā neesamību (kā dēvēto ieviešanas laika posmu) pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā Austrijā.

26 – *BGBI*. I Nr. 134/2003 un *BGBI*. I Nr. 27/2004.

27 – Padomes 2004. gada 13. decembra Lēmums, ar ko Austrijas Republikai atļauj ieviest pasākumu, ar kuru atkāpjas no 17. panta noteikumiem Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (*OV L 371, 47. lpp.*), piemērojams līdz 2009. gada 31. decembrim. Ar Francijai un Vācijai, šīet, ir atļautas līdzīgās atkāpes.

28 – Tiesas šādes laikā Austrijas valdība izskaidroja, ka iesniedzējtiesa varētu būt aprēķinājusi šos ciparus (5 % no izmaksām un 25 % no priekšnodokļa), pamatojoties uz Austrijas PVN 20 %

likmi un 10 gadu koriģēšanas laika posmu, saskaitot ar 10 % ikgadējām finanšu izmaksām, kas autu attiecīgajai personai aizņemties un 10 gadu laikā atmaksāt summu, kas līdzvērtīga nekavējoties atskaitītajam PVN. Ir skaidrs, ka katrs no pamata faktoriem – un tādēļ arī precīzais rezultāts – var būt atšķirīgs dažādos dalībvalstīs un dažādos laikos.

29 – Tiesas 2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 (Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts.).

30 – Austrijas iestādes norāda, ka no sešām valodām, kurās Sestā direktīva bija pieņemta, tikai angļu valodas versijā ir izmantota tagadnes forma ("is deductible"). Visās pārējās valodu versijās ir izmantots formulējums, ko angļu valodā varētu tulkot kā "ir radījusi atskaitēšanas tiesības" ["has given rise to the right to deduct"], norādot hronoloģisku secību. Turklāt tagad angļu valodā Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir atsauce uz priekšnodokli, kas "bija" atskaitāms.

31 – Austrijas iestādes atsaucas uz Tiesas 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp.), kas attiecas uz Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un kurā Tiesa būtībā uzskatīja, ka gadījumā, kad ir iegādāta automašīna, neatskaitot priekšnodokli, bet paredzot to ar nodokli apliekamas uzņēmējdarbības mērķiem, tad, kad attiecībā uz automašīnu bija veikts ar PVN apliekams darbs un kad automašīna pēc tam tika iekāuta nodokļu maksātāja privātajos aktīvos, ar nodokli apliekamais apmērs par "pašpiegādi" ["self-supply"] varētu būt tikai tā vērtība, attiecībā uz kuru ir radušās atskaitēšanas tiesības.

32 – Tās atsaucas uz iepriekš šo secinājumu 15. zemsvētras piezīmē minētiem spriedumiem lietās *Lennartz*, 26. punkts, un *Seeling*, 43. punkts.

33 – Secinājumu 59. un 60. punkts.

34 – Secinājumu 41. punkts; skat. arī secinājumus lietā *Lennartz*, 59. punkts.

35 – Iepriekš 15. zemsvētras piezīmē minētais spriedums lietā *Seeling*, 41. punkts; Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp., 37. punkts); iepriekš 15. zemsvētras piezīmē minētais spriedums lietā *Charles*, 24. punkts.

36 – Iepriekš 15. zemsvētras piezīmē minētais spriedums lietā *Lennartz*, 21. un 35. punkts.

37 – Skat. arī ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus lietā *Charles*, 79. un 80. punkts.

38 – Skat. šo secinājumu 21. un 22. punktu.

39 – Skat., piemēram, ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Seeling*, 39. un tam sekojošie punkti, un secinājumus lietā *Charles*, 74. un tam sekojošie punkti, abas lietas iepriekš minētas 15. zemsvētras piezīmē.

40 – Skat. šo secinājumu 35. punktu un 28. zemsvētras piezīmi.

41 – Skat., piemēram, neseno Tiesas 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer* (Krājums, I-2283. lpp., 51. punkts).

42 – Skat. ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Charles*, 75. un nākamie punkti.

43 – Skat. Tiesas neseno 2008. gada 1. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-341/06 P un C-342/06 P *Chronopost* un *La Poste* (Krājums, I-4777. lpp., 121. un 122. punkts).

44 – Skat., piemēram, Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance* (*Recueil*, I-4777. lpp., 66. un nākamie punkti).

45 – Ir tiesa, ka dažos gadījumos, kā norāda iesniedzējtiesa, starp šīm divām grupām ir konkurence (skat., piemēram, Tiesas 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp.), bet tie ir reti, un šī lieta nav viens no šiem gadījumiem.

46 – Tiesas 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-345/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4493. lpp., 22.–24. punkts); 2002. gada 8. janvāra spriedums lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 45. punkts).

47 – Tiesas 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-40/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4539. lpp., 17.–20. punkts); iepriekš minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 46. punkts.

48 – Minēts iepriekš 29. zemsvētras piezīmē.